

IFRS News

IFRSニュース特別号 2016年10月改訂

IASBとFASBは収益認識に関する重要な新基準を公表

「IFRS第15号『顧客との契約から生じる収益』」はIASBとFASBとの間の5年以上にわたる協力の集大成であり、IFRSを適用するほぼすべての収益創出企業に影響を与えるでしょう。コンバージェンスの達成は困難になっており、場合によっては議論を招くこともあります。そのような中で、本基準は国境を越えて企業業績を比較しようとする投資者にとって大きな後押しとなると私どもは考えています。

IFRS第15号は、工事契約を含む、ほとんどの収益契約に適用されます。本基準では、特に、収益を一時点で又は一定の期間にわたり認識するかの判定に関する要件を変更しています。また、現在のIFRSでは扱われていない領域、例えば、複数要素契約、変動価格設定、返品権、製品保証及びライセンス供与などのより多くのガイダンスも示されています。

各企業のトップラインに与える実際の影響は、特定の顧客契約及び企業が既存の基準をどのように適用しているのかに左右されます。一部の企業にとっては大幅な変化であり、システムの変更が必要となるでしょう。しかし、他の企業にとっては軽微な変更のみが必要となることもあります。IFRS第15号は2018年から適用されるため、経営者の方々はその影響評価を今から開始することをお勧めします」

グローバルIFRSチーム
グラントソントン・インターナショナル・リミテッド

トップラインの変化ー収益に関する グローバルな新基準がついに公表

IASBは、IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」を公表しました。IFRS第15号は:

- IAS第18号「収益」、IAS第11号「工事契約」及び一部の収益関連の解釈指針を置き換える。
- 新たな支配に基づく収益認識モデルを確立する。
- 収益を一時点で又は一定の期間にわたり認識するかを決定するための基礎を変更する。
- 特定のテーマに関する新しい、より詳細なガイダンスを示す。
- 収益に関する開示を拡充し、改善する。

本IFRSニュース特別号では、新基準の主な特徴を説明し、その適用及び影響についての実務上の留意点を示しています。

単一の収益認識モデル

IFRS第15号は、企業が次の方法で収益を認識することを要求するという、中心となる原則に基づいています：

- 財又はサービスの顧客への移転を描写するような方法で
- 企業が当該財又はサービスとの交換で権利を得ると見込んでいる対価を反映する金額で

「顧客」とは、「企業の通常の活動のアウトプットである財又はサービスを獲得するために当該企業と契約した当事者」と定義されています。こうした基本原則を適用するにあたり、次の5つのステップを踏むことになります：

収益認識の5つのステップ

1. 顧客との契約を識別する

2. 履行義務を識別する

3. 取引価格を算定する

4. 取引価格を履行義務に配分する

5. 企業が履行義務の充足時に又は充足するにつれて収益を認識する

IFRS第15号の概要説明

状況	詳細
影響を受ける企業は？	<ul style="list-style-type: none">• ごく一部の例外を除いて、顧客との契約を締結するすべての企業
どのような影響があるのか？	<ul style="list-style-type: none">• 影響を受ける企業は収益認識に関する方針を見直す必要があり、場合によっては、それらを改訂する必要がある• 収益の認識時期及び金額は、単一の引渡対象物に関する単純な契約については変更が生じないこともあるが、ほとんどの複雑な契約についてはある程度の影響を受ける• IFRS第15号では、拡充したさまざまな開示が要求される
発効日はいつか？	<ul style="list-style-type: none">• 2018年1月1日以後開始する事業年度• 早期適用が認められる

実務上の留意点—一部の業界は他の業界と比べてより影響を受けると思われる

収益認識に関する変更により最も影響を受けるであろう業界には以下が含まれます:

- **通信及びIT**—複数の引渡対象物が一般的であり、現行の実務において多様性が見られる。「無料の」携帯電話をマーケティング・コストとして会計処理している携帯電話会社は、この方針を変更して、収益を独立販売価格の比率に基づいて配分することが必要となる。
- **不動産**—「完成前(オフプラン)の集合住宅の販売についての収益の認識時期は難しい論点となっており、新しいモデルでは工事進行基準と完成基準との間の収益認識の境界線が変わる。
- **履行をベースとした報酬又は成功報酬が一般的であるアセットマネジメント、法律及び専門的なサービス、並びにその他の業界**—新しいモデルでは、変動性のある支払は、制限に従い、最善の見積りに基づいて会計処理を行う。
- **小売業者**—返品権、カスタマー・ロイヤリティ・スキーム及び製品保証に関する会計処理はすべて影響を受ける可能性がある。

影響を受けることがあるその他の領域には、延払及び前払、ライセンス契約、非行使部分、及び返還不能の前払報酬が含まれます。

範囲

IFRS第15号は、財又はサービスを提供するための顧客との契約に適用されます。リース契約、保険契約、融資契約、金融商品、製品保証以外の保証、及び第三者である顧客への販売を容易にするための同業他社との非貨幣性資産の交換など、他のIFRSの範囲に含まれる特定の契約に対しては適用されません。

実務上の留意点—適用範囲

IFRS第15号の範囲は異なる形で説明されていますが、実務上の観点からは、IAS第18号及びIAS第11号の適用範囲を総合したものと非常に類似するであろうと考えています。

また、IFRS第15号は、IFRIC第13号「カスタマー・ロイヤリティ・プログラム」、IFRIC第15号「不動産の建設に関する契約」及びIFRIC第18号「顧客からの資産の移転」の範囲に現在含まれている契約についても扱っています。

IFRS第15号の適用範囲

適用範囲に含まれる

- 以下の項目に関する契約を含む、顧客との契約から生じる収益 (特定の例外がある)
 - 財の販売
 - 建設サービスを含む、サービスの提供
 - 知的財産のライセンス供与
- 適用範囲に含まれない交換以外の非貨幣性資産の交換 (下記を参照のこと)

- 契約に基づかない利益 (例えば、IAS第41号「農業」に従って認識される農産物の公正価値)
- 以下の基準の範囲に含まれる契約
 - IAS第17号「リース」
 - IFRS第4号「保険契約」
 - IAS第39号「金融商品:認識及び測定」 (又はIFRS第9号「金融商品」)
- 顧客とではない契約 (例えば、一部のリスク分担契約)
- 顧客への販売を容易にするための同業他社との非貨幣性資産の交換

適用範囲に含まれない

5つのステップ

ステップ 1: 顧客との契約を識別する

IFRS第15号における最初のステップは、本基準で「強制可能な権利及び義務を生じさせる複数の当事者間の合意」として定義される「契約」を識別することです。契約は文書による場合もあれば、口頭による場合や企業の取引慣行により含意される場合もあります。

さらに本基準の一般的なモデルは、次の要件に該当する場合にのみ適用されます：

- 契約に経済的実質がある
- 契約の当事者が契約を承認している
- 企業が次の項目を識別できる
 - 各当事者の権利
 - 移転すべき財及びサービスに関する支払条件
- 企業が対価を回収する可能性が高い

顧客との契約がこれらの要件に該当しない場合には、次のいずれかに該当する場合にのみ収益を認識します：

- 企業の履行が完了しており、契約における対価のほとんどすべてを回収して返金不能である。
- 契約が解約されており、受け取った対価が返金不要である。

本基準の目的上、各契約当事者が他の当事者に補償することなしに完全に未履行の契約を解約する強制可能な権利を有する場合には、契約は存在しません。

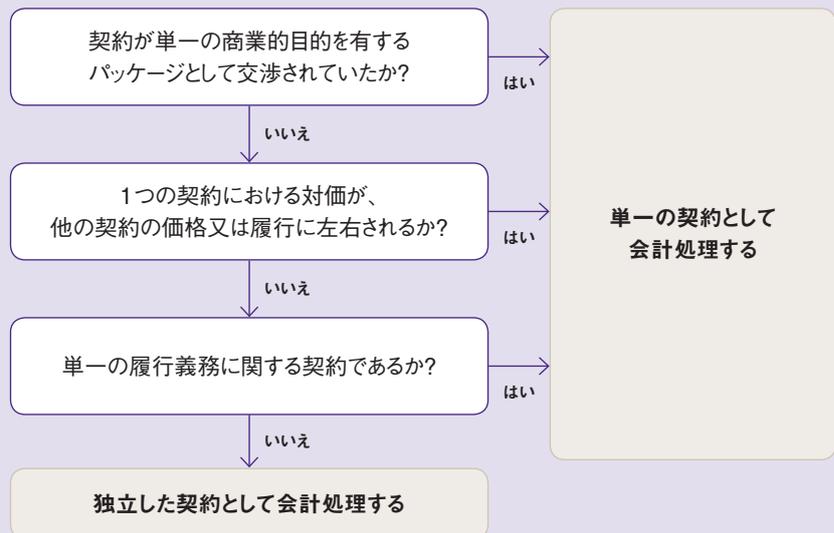
契約の結合

企業は、複数の契約を同時又はほぼ同時に締結し、次の要件のいずれかに該当する場合には、それらの契約を結合して、単一の契約として会計処理することを要求されます：

- 契約が1つの商業的目的を有するパッケージとして交渉されていた。

- 1つの契約で支払われる金額が、他の契約の価格又は履行に左右される。
- 契約で移転される財又はサービスが、単一の履行義務を構成する。

複数の契約の結合に関する要件



ステップ 2: 履行義務を識別する

企業は、契約を識別した後、次に、当該契約に含まれている履行義務を識別します。履行義務とは、(1)「別個の」(下記をご覧ください)財又はサービス(あるいは財又はサービスの束)又は(2)ほぼ同一で、所定の要件に該当する一連の別個の財又はサービスのうち、いずれかを移転するという顧客との契約における約束です。

履行義務は通常、契約に明示されています。また、企業の取引慣行、公表した方針又は具体的な声明に含意されている約束が、財又はサービスが契約によって移転されるという顧客の妥当な期待を創出する場合には、それらも含まれる可能性があります。

履行義務には、顧客への財又はサービスの移転が生じない種々の管理作業(例えば、一部のセットアップ活動)は含まれません。

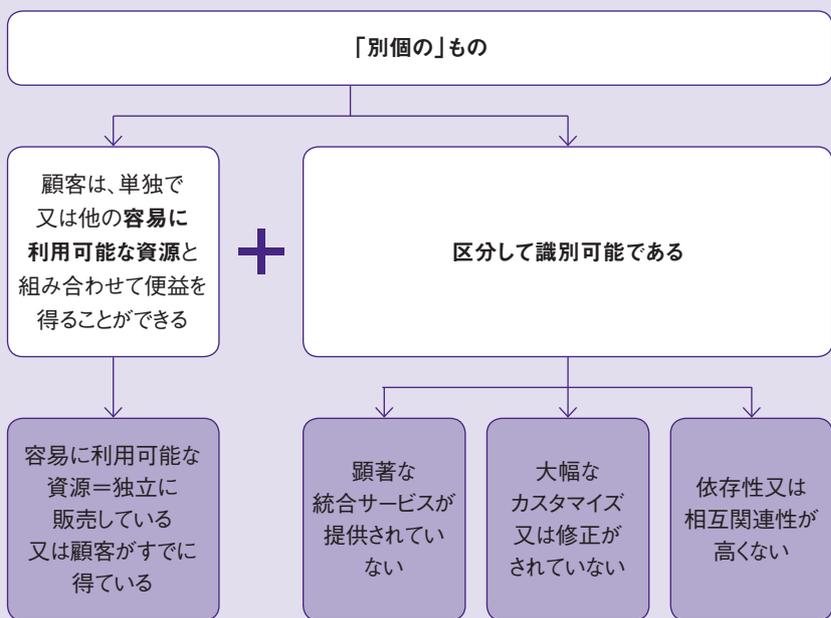
約束した財又はサービスは、次の要件の両方に該当する場合には「別個の」ものとなります:

- 顧客がその財又はサービスからの便益を、それ単独で又は顧客にとって容易に利用可能な他の資源と組み合わせ得ることができる。容易に利用可能な資源とは、(当該企業又は別の企業が)独立に販売している財又はサービス、あるいは顧客がすでに得ている資源である。
- 契約の中の他の約束と区分して識別可能である(すなわち、当該財又はサービスが契約の観点において別個のものである)。

財又はサービスを移転するという企業の約束が区分して識別可能でない指標には、次の事項が含まれます:

- 顕著な統合サービスが提供されている(すなわち、企業は、当該財又はサービスを、契約で要求された特定のアウトプットを創出するための単なるインプットとして使用している)
- 当該財又はサービスが、契約で約束した他の財又はサービスの大幅な修正又はカスタマイズをする(あるいは当該財又はサービスによって修正される)

「別個の」ものの意味



実務上の留意点－履行義務

履行義務の概念はIFRS第15号におけるモデルの基礎となるものです。収益認識の時期は、契約の全体ではなく履行義務の充足に基づきます。こうした領域は「複数要素契約」と呼ばれることがあり、IAS第18号及びIAS第11号には本テーマに関する十分なガイダンスが示されていません。したがって、現在のIFRSにおける実務に多少のばらつきが生じており、ソフトウェアなどの一部の業界では、多くの企業は、はるかに詳細なUS GAAPをガイダンスとして参照しています。

IFRSを適用している企業は、契約が複数の履行義務を含むかどうかを識別するにあたり、上記の「別個の」ものに関する原則に基づいて、最も単純な顧客契約を除くすべての契約を分析する必要があります。とはいえ、長期にわたる工事及びサービス契約は顕著な統合サービスを含む場合が多く、そのため、そうした契約の多くが単一の履行義務として識別されるであろうと私どもは予想しています。一方、通話時間又はデータパッケージの一部として電気通信会社が提供する無料もしくは値引きされた携帯電話に帰属する収益の算定は、当該会社が受領の可能性の見積りの際にUS GAAPを参考にして、「現金の制限」をそれまで適用していた場合には変更が生じると考えられます。

また、IFRS第15号には、製品保証やカスタマー・ロイヤリティ・スキームといったいくつかの契約要素に関する特定のガイダンスも示されています。

- 当該財又はサービスが、契約で約束した他の財又はサービスへの依存性や相互関連性が高い。

ステップ 3: 取引価格を算定する

IFRS第15号では、「取引価格」とは、契約に基づき約束した財又はサービスと交換に企業が権利を得ると見込んでいる対価の金額であり、第三者のために回収する金額(例えば、売上税)を除くと定義しています。取引価格は、顧客の信用リスクの影響については調整しませんが、企業が(例えば、取引慣行に基づいて)契約価格の一部分のみに関してその権利を行使するという妥当な期待を創出している場合には調整を行います。

企業は、取引価格を算定する際に次の要因すべての影響を考慮しなければなりません:

- 変動対価
- 変動対価の制限
- 貨幣の時間価値
- 現金以外の対価
- 顧客に支払われる対価

変動対価

契約に基づき受け取った対価の金額は、値引き、リベート、返金、クレジット、価格譲歩、インセンティブ、業績ボーナス、ペナルティー及び類似の項目によって変動する可能性があります。また、IFRS第15号における変動対価に関するガイダンスは次の要件に該当する場合にも適用されます:

- 契約で受け取った対価の金額が、将来の事象の発生又は不発生を条件としている(例えば、固定価格契約は、当該契約に返品権が含まれている場合には変動性がある)。
- 契約開始時の事実及び状況により、企業が価格譲歩を提供する意図があることが示されている。

変動対価を含む契約において取引価格を見積るにあたり、企業は、次のいずれかのうち、企業が権利を得ることとなる対価の金額をより適切に予測できる方の金額を算定します:

- 期待値(確率加重金額の合計)又は

実務上の留意点—顧客の信用リスク

IAS第18号及びIAS第11号では、回収可能性が収益認識の原則です。というのは、企業は、経済的便益が企業に流入する可能性が高くなるまで収益を認識できないからです。IFRS第15号は、当該モデルが回収の可能性が高い場合にのみ適用されるという点で類似しています。

企業がIFRS第15号におけるモデルの適用を決定した時点で、取引価格は、予想損失を収益認識目的で変動対価として会計処理しないという契約上の権利に基づくこととなります(ただし、価格譲歩を付与するという期待が、顧客の信用リスクが高い場合に生じることがあります)。代わりに、IFRS第15号では、企業が信用損失を金融商品の基準に基づいて測定することを要求しています。IFRS第9号「金融商品」では、信用度が悪化し、信用リスクが低くはないと評価された場合には、契約資産と営業債権の両方について、全期間の予想信用損失を即時認識するよう要求しています。

IFRS第15号では、契約資産と債権の両方についての信用損失(当初及び事後)は包括利益計算書の本体に表示するか、又は注記に開示しなければなりません。しかし、2011年の公開草案で提案されたような、収益の近くへ表示する必要はありません。

- 受け取る対価のうち、最も可能性の高い金額

期待値は、企業が類似した多数の契約を有している場合には、取引価格の適切な見積りとなる可能性があります。

最も可能性の高い金額は、契約で生じ得る結果が2つしかない場合(例えば、満額受け取るかまったく受け取らないかのいずれかである早期納品によるボーナス)に、適切な見積りとなることがあります。

企業は、取引価格を見積るにあたり、契約の存続期間を通じて同じ方法を使用しなければなりません。

顧客に対価の一部を返金すると見込んでいる企業は、返金すると合理的に見込んでいる対価の金額について負債を認識します。当該企業は、現在の事実及び状況に応じて各報告期間における返金負債の見直しを行うこととなります。

変動対価の制限

顧客との契約における対価が変動性のある金額を含んでいる場合には、企業は、取引価格に含まれる変動対価の金額を制限すべきかどうかを判定しなければなりません。こうした制限の目的は、関連する不確実性が解消した際に、収益の重大な戻入れが生じない可能性が非常に高い範囲でのみ、収益を認識することにあります。

収益の戻入れの確率又は大きさを増大させる可能性のある要因には、次のような事項が含まれますが、これらに限定されません:

- 対価の金額が、企業の影響力の及ばない要因の影響を非常に受けやすい。
- 不確実性が長期間にわたり解消しないと見込まれる。
- 類似した契約についての企業の経験が限定的である。
- 企業には、広い範囲の価格譲歩を提供する慣行がある。
- 契約には、考え得る対価の金額が多数あり、金額の幅が広い。

売上高ベース又は使用量ベースのロイヤルティ

変動対価に関する一般原則の例外は、ライセンスがロイヤルティの関連する契約における唯一の項目又は支配的な項目である場合で、知的財産のライセンスと交換に約束した売上高ベース又は使用量ベースのロイヤルティに係る収益に適用されます。収益は次のいずれか遅い方が発生する時点でのみ認識されます：

- 顧客のその後の売上又は使用により、ロイヤルティが発生する。
- 売上高ベース又は使用量ベースのロイヤルティの一部又は全部が配分されている履行義務が充足(又は部分的に充足)されている。

貨幣の時間価値

IFRS第15号では、企業は、契約が重大な金融要素を含んでいる場合には、貨幣の時間価値を取引価格の見積りに反映させなければなりません。取引価格を貨幣の時間価値について調整する際の目的とは、財又はサービスが顧客に移転された時点で顧客が当該財又はサービスに対して現金を支払ったかのように、販売価格についての金額を反映させることにあります。

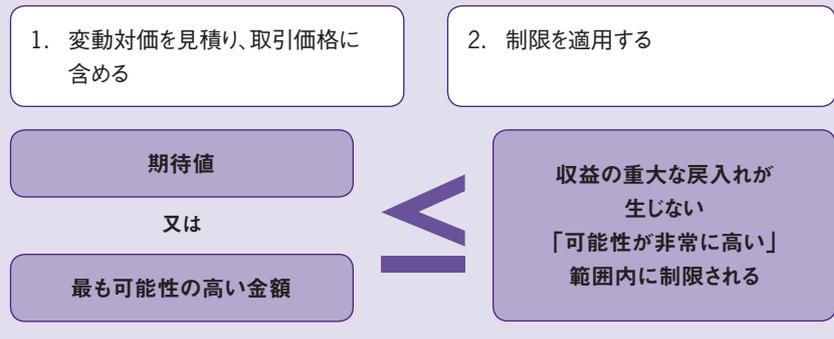
金融要素が重大であるかどうかを判断するにあたり、企業は次の事項を含めいくつかの要素を考慮しますが、これらに限定されません。

- 約束した対価と現金価格の差額がある場合にはその金額
- 次の事項の影響の組合せ
 - 財又はサービスを引き渡す時点と支払を受ける時点との間の予想される期間の長さ
 - 関連性のある市場での実勢金利

契約は、次の要件に該当する場合には、重大な金融要素を含んでいないと考えられます：

- 対価を前払いで受け取っているが、財又はサービスの移転は顧客の裁量で決まる。
- 対価が、売主及び顧客の支配が及ばない要因(例えば、売上高ベースのロイヤルティ)によって変動する。

変動対価及び収益の制限



実務上の留意点—取引価格の不確実性

IAS第18号及びIAS第11号では、取引価格の不確実性は認識に関する問題でもあります。収益の金額が信頼性をもって測定できない場合には、収益を認識できません(あるいは、収益は、回収の可能性が高い発生原価に限定されます)。信頼性のある見積りが入手可能な場合には、不確実な対価は通常、公正価値で測定されます。信頼性の評価には相当の判断を要する場合があります。

IFRS第15号にはより具体的かつ詳細なガイダンスが示されており、現行の実務の一部に変更が生じます。とはいえ、不確実性の高い状況(例えば、関連する偶発事象の結果が予測不可能な、一部の成功報酬型の契約など)では、実務上の影響に違いはなさそうです。すなわち、不確実性が解消したときのみ収益を認識します。企業が関連のある予測経験を有しているような複数の類似した取引が含まれている状況では、本基準は場合によっては早期認識につながる可能性があるかと私どもは考えています。

- 約束した対価と現金価格の差額が、契約当事者の一方を相手方による不履行から保護するといった金融以外の要因に関係している。

企業は、金融の影響を、包括利益計算書において利息費用又は利息収入として収益とは区別して表示します。

現金以外の対価

顧客が現金以外の形態の対価を約束している場合には、企業は、取引価格の算定に際して、その現金以外の対価を公正価値で測定します。これには、顧客が企業による契約の履行を促進するために財又はサービス(例えば、材料、設備又は労務)の支配を移転する契約が含まれます。

企業が現金以外の対価の公正価値を合理的に測定できない場合には、企業は契約で約束した財又はサービスの独立販売価格を参照して間接的に対価を測定します。

実務上の便法として、企業は、契約開始時において財又はサービスの引渡しと顧客による支払との間の期間が1年以内となると見込んでいる場合には、貨幣の時間価値が契約に与える影響を考慮する必要がありません。

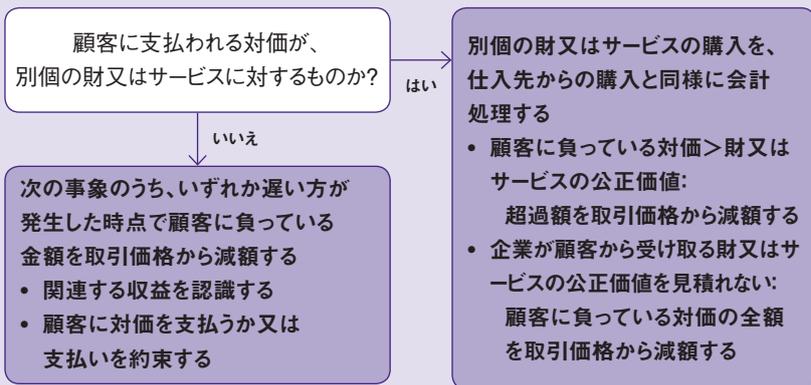
貨幣の時間価値について対価の金額を調整するにあたり、企業は、契約開始時における企業と顧客との間での独立した金融取引で使用されるであろう割引率を適用します。その率は、契約当事者のいずれかが受け取っている信用リスク(すなわち、支払が延払であれば顧客そして支払が前払であれば売主)、及び契約で移転される資産を含め、顧客又は企業が提供する担保又は保証を反映するものです。

顧客に支払われる対価

顧客に支払われる対価には、企業が現金又は現金以外の項目の形態で顧客に支払うか又は支払うと見込んでいる金額が含まれます。これには、顧客が企業に対する債務金額に充当できるクレジット又はその他の項目が含まれます。企業は、顧客に負っている金額を取引価格から減額します。ただし、顧客に対して負っている対価が顧客から企業へと移転する別個の財又はサービスとの交換によるものである場合を除きます。

顧客が支払と交換に別個の財又はサービスを企業に移転する場合には、企業は、当該財又はサービスの購入を仕入先からの他の購入と同様に会計処理します。顧客に負っている対価の金額が当該財又はサービスの公正価値を超える場合には、企業はその超過額を取引価格から減額します。企業が顧客から受け取る財又はサービスの公

顧客に支払われる対価



正価値を見積れない場合には、顧客に負っている対価の全額を取引価格から減額します。

企業は、次の日付のいずれか遅い方の時点で、顧客に支払われる対価についての取引価格の調整に伴う収益の減額をすべて認識します:

- 企業が財又はサービスの顧客への移転についての収益を認識する日
- 企業が顧客に対価を支払うか又は支払を約束する日(その約束は、企業の取引慣行により含意されている場合もある)

ステップ 4: 取引価格を履行義務に配分する

IFRS第15号では、企業は、契約開始時に、独立販売価格の比率に基づいて契約に含まれている独立した履行義務のそれぞれに契約の取引価格を配分します。本基準では、独立販売価格を「企業が約束した財又はサービスを独立に顧客に販売するであろう価格」として定義しています。独立販売価格の最良の証拠は、企業が同様の状況において同様の顧客に請求する場合に利用可能な、観察可能な販売価格です。それが利用可能でない場合には、合理的に利用可能なすべての情報(市場の状況、企業固有の要因、及び顧客又は顧客の階層に関する情報を含む)を用いて、さらに観察可能なインプットを最大限に使用して、独立販売価格を見積ります。

本基準では、独立販売価格を見積る際に適したものとして次の3つの方法を提案していますが、要求するものではありません:

独立販売価格を見積るための考え得る方法

方法	説明
調整後市場評価アプローチ	企業が財又はサービスを販売する市場を評価し、当該市場の顧客が当該財又はサービスに支払うであろう価格を見積ることを含む。企業は、競争相手の価格情報を考慮し、企業の特定のコストとマージンについての情報を調整する場合がある。
予想コストにマージンを加算するアプローチ	企業は、財又はサービスを提供するための予想コストを予測し、適切なマージンを見積販売価格に追加する。
残余アプローチ	取引価格の総額から契約で約束した他の財又はサービスの観察可能な独立販売価格の合計を控除して、履行義務の販売価格を見積ることを含む。この方法は、企業が次の要件に該当する場合にのみ使用できる: <ul style="list-style-type: none"> • 同一の財又はサービスを異なる顧客に(同時に又はほぼ同時に)広い範囲の金額で販売している、又は • 財又はサービスについての価格をまだ設定しておらず、当該財又はサービスがこれまで独立して販売されたことがない。

値引及び変動対価の配分

約束した財又はサービスの独立販売価格の合計額が契約の対価の総額を超える場合には、企業はその超過額を値引として処理し、独立販売価格の比率に基づいて独立した履行義務に配分します。ただし、値引の全体が属する履行義務についての観察可能な証拠がある場合だけ、当該義務の一部のみに値引を配分することとなります。IFRS第15号では、こうした要求事項に該当するために満たすべき要件を示しています。

値引をすべて、契約中の履行義務のうち1つ又は複数(しかし全部ではない)に配分する場合には、本基準では、企業は、当該値引を配分してから、財又はサービスの独立販売価格の見

積りに残余アプローチを使用することを要求しています。

変動対価は、契約全体に帰属する場合もあれば、特定の一部分にのみ帰属する場合もあります。本基準では、次の条件の両方に該当する場合にのみ、変動対価の全体を単一の履行義務(又は1つの履行義務の一部を構成する1つの別個の財又はサービス)に配分することを要求しています:

- 変動性のある支払の条件が、企業が当該履行義務(又は別個の財又はサービス)を充足するための努力又は結果に個別に関連している。
- 配分の結果が、企業が約束した財又はサービスと交換に権利を得ると見込んでいる対価の金額と整合している。

取引価格の見積りの変動

見積った取引価格が変動する場合には、企業は、当該変動を契約開始時と同じ基礎により履行義務に配分します(契約変更に関する特定のガイダンスに従います)。充足した履行義務に配分した金額は、収益又は収益の減額として、変動が生じた期間に認識します。

取引価格の変動は、変動対価を単一の履行義務に配分する際に適用するのと同じ要件を用いて、1つの履行義務(又はすべての履行義務の一部のみに)その変動全体を配分します。

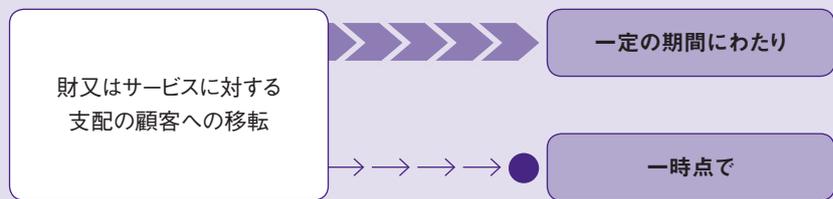
ステップ5: 企業が履行義務の充足時に又は充足するにつれて収益を認識する

IFRS第15号では、企業は、約束した財又はサービスを顧客に移転した時点で又は移転するにつれて収益を認識します。「移転」は、顧客が財又はサービスに対する支配を獲得したときに生じます。

顧客は、資産(財又はサービス)の使用を指図し、当該資産からの残りの便益のほとんどすべてを獲得できたとき、資産に対する支配を獲得します。支配には、他の企業が資産の使用を指図して資産から便益を得ることを妨げる能力が含まれます。資産の便益とは、多くの方法で直接又は間接に獲得できる潜在的なキャッシュ・フローです。

本モデルの重要な部分、履行義務の支配の中には、一定の期間にわたり移転するものもあれば、一時点で移転するものもあるという概念です。

一定の期間にわたり又は一時点で移転する



一定の期間にわたり移転する支配

企業は、契約開始時において、それぞれの履行義務が一定の期間にわたり又は特定の一時点で充足される(すなわち、支配が移転する)のかどうかを決定します。

次の条件のうちいずれかが存在する場合には、支配は一定の期間にわたり移転するものと考えられます:

- 契約における企業の履行によって、資産が創出又は増価されるにつれて顧客が資産を支配する。

- 企業が履行するにつれて、顧客が企業の履行からの便益を受け取って消費する。他の企業が介入して当該契約における残存履行義務を果たすとしても、企業が現在までに完了した作業を他の企業が大幅にやり直しをする必要がない場合には、企業が履行するにつれて、顧客は企業の履行からの便益を受け取る。

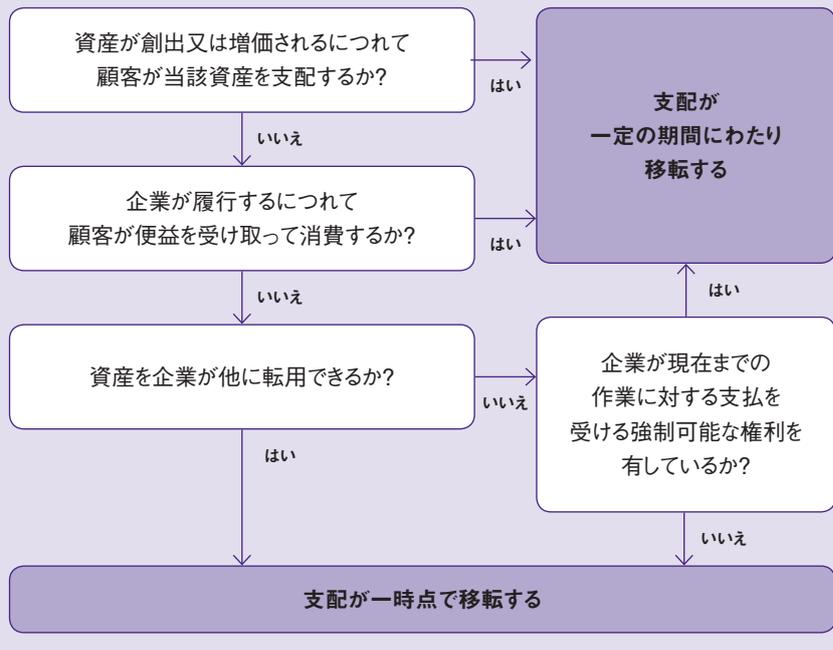
- 企業の履行が、企業が他に転用できない資産を創出するか又は増価させ、企業が現在までに履行した作業に対する支払を受ける権利を有している。企業は、契約開始時に、生産過程を通じて部分的に完了した資産を他の顧客に容易に振り向けられるかどうかを考慮して、約束した資産を企業が他に転用できるかどうかを評価する。さらに、支払を受ける権利は強制可能でなければならない、仕入先は、当該権利の強制可能性を評価する際に、契約条件を覆す可能性のある法令又は判例とともに、当該契約条件を考慮する。

企業は、履行義務の完全な充足に向けての進捗度を測定することにより、一定の期間にわたり充足される当該履行義務に関する収益を一定の期間にわたり認識します。こうした測定の目的は、企業が財又はサービスに対する支配を顧客に移転するパターンを描写することにあります。当該企業は、状況が変化するのに従い、一定の期間にわたる測定を見直し、これらの変更は、IAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」に従って、会計上の見積りの変更として会計処理しなければなりません。

IFRS第15号では、企業による履行義務の完全な充足に向けての進捗度を測定する際に適した次の2つの方法について説明しています：

- アウトプット法
- インプット法

移転の時期の決定



企業による履行義務の完全な充足に向けての進捗度を測定するための方法

方法	説明	例
アウトプット法	<ul style="list-style-type: none"> 請求した金額が現在までに移転した財又はサービスの価値に直接対応する場合にのみ、その金額で収益を認識できる。 顧客が支配する仕掛品又は完成品が進捗度の測定に適切に含まれている場合には、生産単位数又は引渡単位数に基づく方法は、企業の履行の合理的な代替を提供しうる。 	<ul style="list-style-type: none"> 現在までの履行の調査、達成したマイルストーン又は生産単位数
インプット法	<ul style="list-style-type: none"> 労力又はインプットが履行期間を通じて均等に費消される場合には、収益を定額で認識することが適切となることがある。 IFRS第15号では、企業がインプット法（発生したコストなど）を選択した場合には、履行を描写しないインプットについて、進捗度の測定値を修正することを要求している。例えば、次のような発生したコストは履行を描写していない： <ul style="list-style-type: none"> 進捗度に寄与しない（例えば、仕損した原材料） 進捗度に比例しない（例えば、他の仕入先から調達した一部の別個のものでない財で、企業が深く関与していないもの） 	<ul style="list-style-type: none"> 消費した資源、費やした労働時間、発生したコスト、機械使用時間又は経過期間

進捗度を合理的に測定する能力

企業は、履行義務の完全な充足に向けての進捗度を合理的に測定できる場合にのみ、一定の期間にわたり充足される履行義務についての収益を認識します。企業は、適切な測定方法を適用するために必要となる信頼性のある情報が不足している場合には、履行義務の完全な充足に向けての進捗度を合理的に測定することはできません。

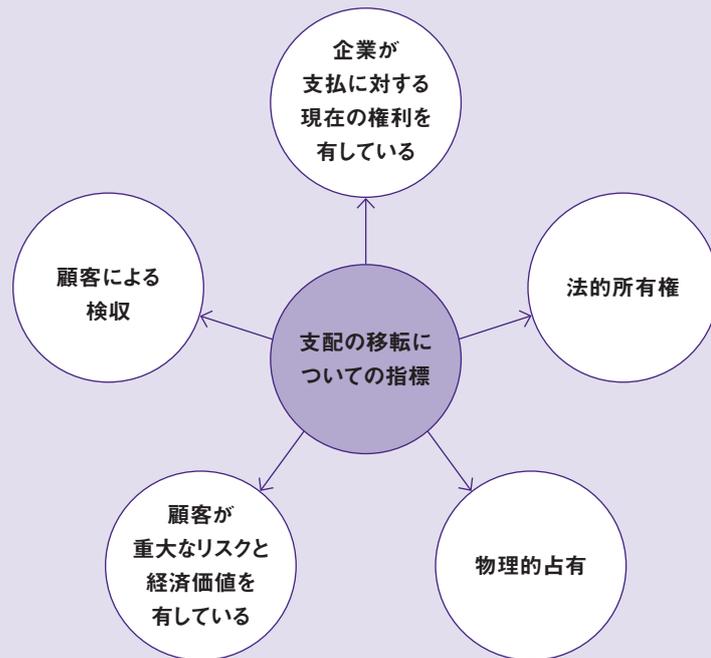
一部の状況（例えば、契約の初期段階）においては、企業は、その完全な充足に向けての進捗度を合理的に測定できないが、当該履行義務を充足する際に発生するコストを回収すると継続して見込んでいる場合があります。そのような場合には、企業は、進捗度を合理的に測定できるようになるまで、発生したコストの範囲でのみ収益を認識することを認められています。

一時点で移転される支配

資産（財又はサービス）に対する支配が一時点で移転される状況では、企業は、顧客が当該資産の支配をいつ獲得したのかを検討することにより収益を認識します。

この検討を行うにあたって、企業は、支配についての指標を考慮しなければなりません。これには、次の事項が含まれますが、これらに限定されません：

支配の指標



- 企業が資産に対する支払を受ける現在の権利を有している。
- 顧客が資産に対する法的所有権を有している。
- 顧客が資産を物理的に占有している。
- 顧客が資産の所有に伴う重大なリスクと経済価値を引き受けた。
- 顧客が資産を検収した。

その他のトピック

契約変更

契約変更は、契約の当事者が契約の範囲及び／又は価格の変更（例えば、変更指示）を承認した場合に生じます。契約変更の会計処理は、変更が独立した契約とみなされるか否かによって決まります。

企業は、次の要件の両方に該当する場合には、契約変更を独立した契約として会計処理します：

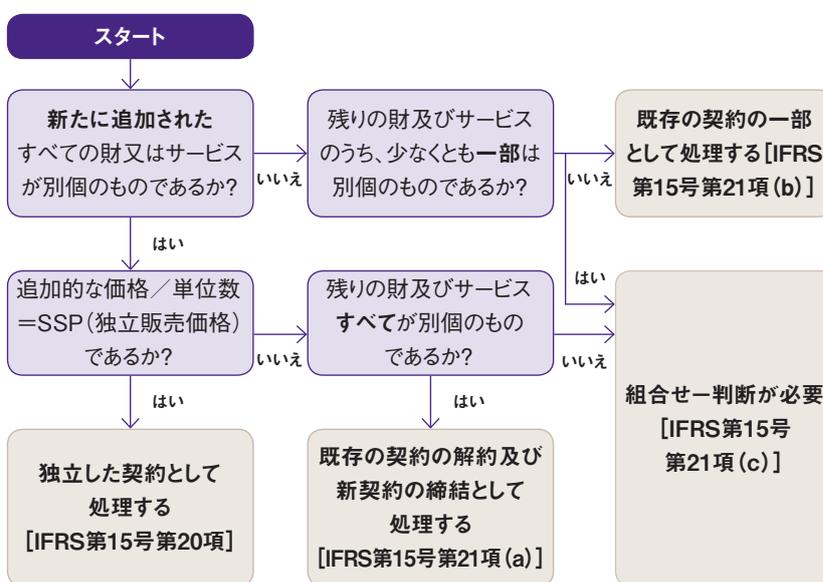
- 「別個の」財又はサービスの追加により範囲の変更が生じる（下記を参照のこと）
- 価格の変更が、変更後の契約の状況における財又はサービスの独立販売価格を反映している

この場合、企業は変更前の契約を以前と同様に引き続き会計処理するため、将来の収益のみが影響を受けます。

独立した契約でない契約変更の会計処理は、変更後の契約で引き渡された残りの財又はサービスが変更日時点で顧客にすでに移転されている財又はサービスと「別個の」ものであるかどうかによって決まります：

- 残りの財又はサービスが別個のものである場合には、変更は当初の契約の解約と新契約の締結として会計処理する。残りの独立した履行義務に配分される取引価格は、顧客が約束した対価の合計（変更後）からすでに収益として認識している金額を差し引いた額である。契約変更日以前に充足した独立した履行義務について認識した収益の金額は修正しない。変動対価の金額の変更が

契約変更の会計処理



事後的に生じ、契約変更前の履行に関連する場合には、企業は変動対価に関するガイダンスを適用する。

- 残りの財又はサービスが別個のものではなく、契約変更日現在で部分的に充足されている単一の履行義務の一部である場合には、企業は、取引価格及び当該履行義務の完全な充足に向けての進捗度の測定値の両方を修正する。それまでに認識された収益は、「累積的キャッチアップ」のベースで契約変更について修正を行う。

- 残りの財又はサービスがこれらの状況の組合せである場合には、企業は契約変更が未充足又は部分的な充足の義務に与える影響を、上記のガイダンスに従って会計処理する。契約変更日以前に充足した独立した履行義務について認識した収益の金額の修正は行わない。

契約の当事者が契約の範囲の変更を承認したが、価格の変更をまだ決定していない場合には、企業は、契約変更から生じる取引価格の変更の見積りを使用し、変更後の契約に関連のあるガイダンスを適用します。変動対価に関するガイダンスは、こうした場合に適用されます—ステップ3をご覧ください。

契約コスト

契約を履行するためのコスト

顧客との契約を履行する際に発生したコストが、他の基準(例えば、IAS第2号「棚卸資産」及びIAS第16号「有形固定資産」)で取り扱われている場合には、企業は当該コストを当該他の基準に従って会計処理します。そうでない場合には、企業は、表に示した要件のすべてに該当する場合には、当該コストについて資産を認識します。

契約獲得の増分コスト

IFRS第15号では、企業は、契約獲得の増分コストを回収できると見込んでいる場合には、当該金額を資産として認識します。契約獲得の増分コストとは、企業がその契約を獲得しなければ発生しなかったであろうコストです(例えば、一部の販売手数料)。契約を獲得するかどうかに関係なく発生するコストは、発生時に費用として認識します。ただし、当該コストが、企業が契約を獲得するかどうかに関係なく顧客に明示的に請求可能な場合は除きます。

本基準では、実務上の便法として、企業は、認識するはずの資産の償却期間が1年以内である場合には、契約獲得の増分コストを発生時に費用として認識することができます。

償却及び減損

IFRS第15号では、企業は、資産として認識した契約コストを、当該コストに関連する財又はサービスの移転のパターンと整合的で規則的な方法で償却します。企業は、予想している移転のパターンに重大な変化を識別した場合には、IAS第8号に従ってそうした見積りの変更を反映するよう、償却の見直しを行います。

企業は、資産の帳簿価額が、関連する財又はサービスに関連して受け取る見込んでいる対価の残りの金額から、まだ認識されていない直接関連する契

契約を履行するためのコスト

次の要件に該当する場合にはコストを資産として認識する:

- 以下の事項を含め、当該コストが契約に直接関連している:
 - 直接労務費
 - 直接材料費
 - 契約又は契約活動に直接関連するコストの配分額
(例えば、契約管理及び監督のコスト、契約の履行に使用される器具及び備品の減価償却費)
 - 顧客に明示的に請求可能なコスト
 - 企業が契約を締結したことだけを理由にして発生したその他のコスト(例えば、外注先への支払)
- 当該コストが、将来において履行義務の充足に使用される企業の資源を創出するか又は増価する。
- 企業が当該コストの回収を見込んでいる。

発生時に費用として認識するコスト:

- 顧客に明示的に請求可能でない一般管理費
- 仕損した原材料、労務費又は他の資源のコストのうち、契約の価格に反映されなかったもの
- 充足した履行義務に関連するコスト
- 残りの履行義務に関連しているが、充足した履行義務に関連するコストと区別できないコスト

実務上の留意点—契約コスト

IFRS第15号における契約履行のコストに関するガイダンスは、IAS第11号のものと類似しています。しかし、IFRS第15号は工事契約のみならず、すべての顧客契約に対して適用されます。サービスについての契約コストの会計処理は、IAS第18号において多少のばらつきがあり、サービス提供者がIAS第11号のガイダンスを適用している程度にもよります(IAS第18号では、IAS第11号の要求事項は「サービスの給付を伴う取引に対する収益及び関連する費用の認識に一般的に適用することができる」と述べられています)。

IFRS第15号における契約を獲得するか又は確保するためのコストに関するガイダンスは、IAS第11号のものと比べてより制限的であるように思われますが、より広範な契約に適用されます。IFRS第15号では、契約を獲得するかどうかに関係なく生じるコスト(例えば、ほとんどの入札費用)を即時費用として認識することを要求しています。一方、IAS第11号では、契約を確保するためのコストは、契約に直接関連しており、独立に識別可能で信頼性をもって測定可能であり、かつその契約を獲得する可能性が高い場合には、契約コストに含めます。

約コストを差し引いた金額を超えている場合には、減損損失を認識します。受け取ると見込んでいる対価の金額を算定する際、企業は、前述した変動対価の制限を考慮せずに、顧客の信用リスクの影響について修正を行います。

こうした収益認識に関するガイダンスに従って減損損失を認識する前に、企

業は、契約に関連する資産のうち、例えばIAS第2号などの他のガイダンスに従って会計処理される資産について減損損失を認識します。企業は、減損の状況が存在しなくなったか又は改善した場合には、過去に認識した減損損失の戻入れを行います。

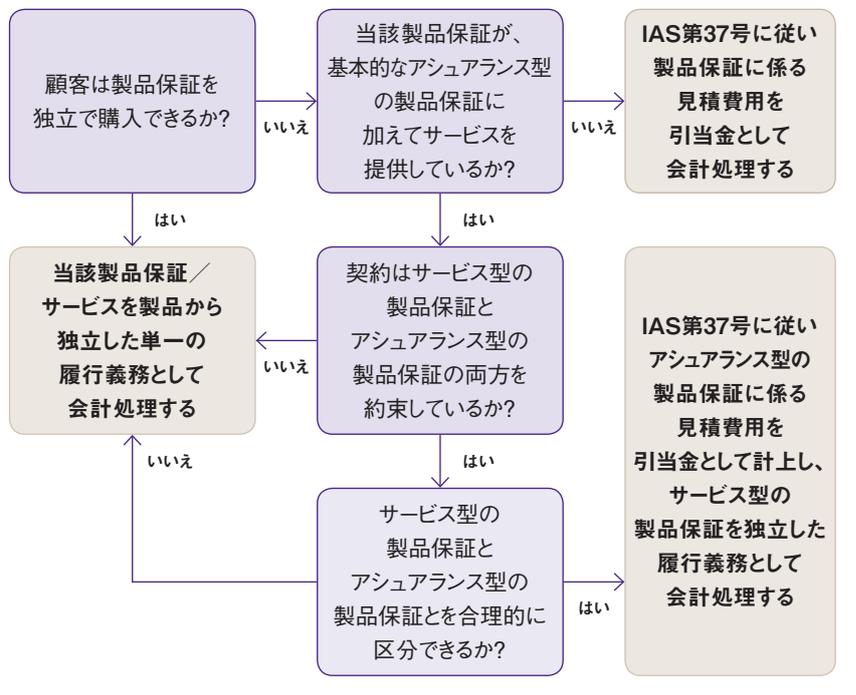
製品保証

顧客が製品保証を独立で購入するオプションを有している場合には、企業は当該製品保証を履行義務として会計処理します。顧客が製品保証を独立で購入するオプションを有していない場合には、企業は当該製品保証をIAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」におけるコストの引当に関するガイダンスを用いて会計処理します。ただし、当該製品保証の全部又は一部が、製品が合意された仕様に従っているという「アシュアランス型の製品保証」に追加して提供されるサービスの場合を除きます。

IFRS第15号では、製品保証が顧客に追加のサービスを提供しているかどうかを判定する際に考慮しなければならない要因の例を示しています。これらについては以下の表で説明します。

製品が合意された仕様に従っているというアシュアランス型の製品保証から独立したサービスを製品保証が提供していると企業が判断した場合には、当該サービスは独立した履行義務であるとみなされます。その場合に、企業は、取引価格の一部を当該サービスに配分します。ただし、製品保証のアシュアランス型の製品保証部分とサービス部分とを区分して合理的に会計処理できない場合を除きます。企業が製品保証のアシュアランス型の製品保証部分とサービス部分とを合理的に区分できないと判断した場合には、両方の製品保証を一括して単一の履行義務として会計処理します。

製品保証の会計処理



製品保証の義務

要因	説明
製品保証が法律で要求されているかどうか	製品保証の提供を要求する法律には、そのような法律は通常、欠陥製品を購入するリスクから顧客を保護することを意図したものであるため、製品保証が履行義務でないことを示している。
保証対象期間の長さ	対象期間が長いほど、製品保証が履行義務である可能性が高い。
企業が製品保証において履行を約束している作業の内容	製品が合意された仕様に従っているというアシュアランス型の製品保証を顧客に提供するために企業が特定の作業を行わなければならない場合には、当該サービスは独立した履行義務の一部である可能性が低い。

実務上の留意点—製品保証の義務

IAS第18及びIAS第11号では、製品保証の義務が独立の引渡対象物であるかどうかに関する特定のガイダンスは示されていません。一方、IFRS第15号ではより詳細なガイダンスが示されていますが、これは、既存のIFRSのもとで基準として一般に認められた実務及び延長型の製品保証とおおむね整合していると私どもは考えています。

私どもの経験から言えば、標準的な製品保証は通常、独立の引渡対象物としてはみなされず、IAS第37号に従って見積原価の引当として会計処理されます。延長型の製品保証については、IAS第11号とIAS第18号を適用する際には判断が必要となりますが、私どもの経験では、当該保証は一般的に独立の引渡対象物と識別されており、保証対象期間にわたり、配分された収益を認識するものと思われます。

ライセンス供与

IFRS第15号では、企業の知的財産に対する権利のライセンス供与（例えば、ソフトウェア、技術、動画、音楽、フランチャイズ、特許権、商標権及び著作権）から生じる収益は、次の要件に応じて一定の期間にわたり又は一時点のいずれかで認識します：

- 契約における他の約束は区分可能か否か
- ライセンスにおける企業の履行の内容

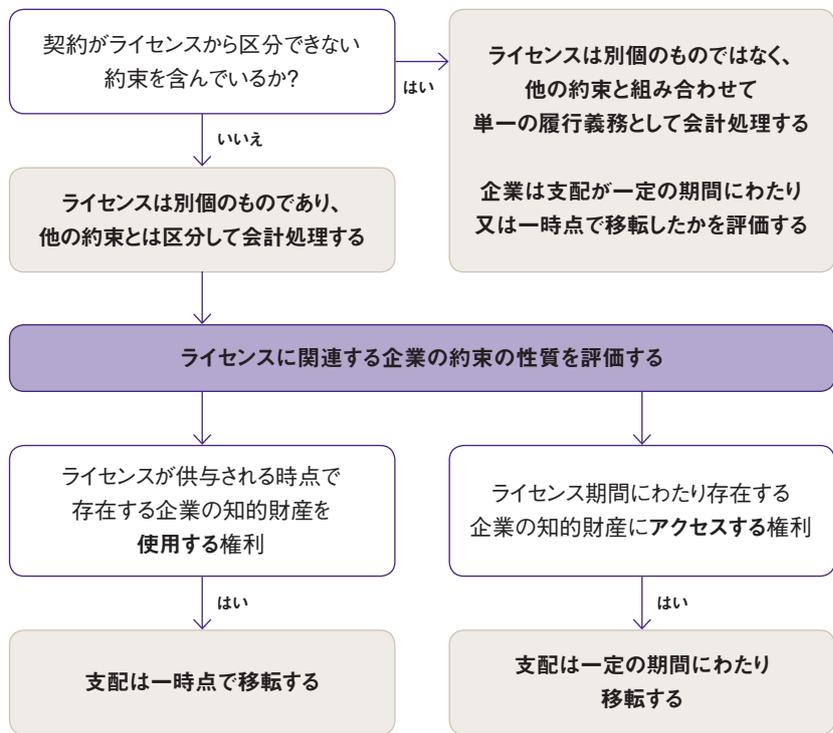
契約がアクセス権又は使用权から区分できない他の約束を含んでいる場合には、そのライセンスは別個のものではありません。その場合、企業は、約束の束を単一の履行義務として会計処理します。移転が一定の期間にわたり又は一時点で行われる（及び収益が認識される）かどうかを判定するために支配に関するガイダンスを適用します。

ライセンスが別個のものである場合には、その約束の性質（企業の知的財産にアクセスする権利又は企業の知的財産を使用する権利のいずれか）により、当該ライセンスが一定の期間にわたり又は一時点で充足される履行義務を生じさせるのかが決定します。ライセンスが知的財産にアクセスする権利を提供するという約束である場合には、履行義務は一定の期間にわたり充足されます。次の要件のすべてに該当する場合には、ライセンスは企業の知的財産へのアクセスを提供するという約束です：

- 企業が基礎となる知的財産に著しく影響を与える活動を行うという要求又は暗黙の了解がある。
- 顧客は、そうした活動が実施されるにつれて、プラス又はマイナスの影響に晒される。
- そうした活動については、それが生じるにつれて顧客に財又はサービスが移転することはない。

通常、基礎となる知的財産に著しい独立した機能性（例えば、ソフトウェア、生体化合物又は薬物構造式など）がある場合には、当該知的財産から便益を

ライセンス供与から生じる収益



実務上の留意点ーライセンス契約

IAS第18号では、ライセンス契約に関して限定的なガイダンスが示されています。IAS第18号のガイダンスは、収益が一定の期間にわたり認識される（例えば、契約期間にわたって定額法で）こともあれば、一時点で認識されることもあるという点では、IFRS第15号と整合しています。IAS第18号では、このことは「契約の実質」に依存しますが、実質をどのように評価すべきかについてはほとんど説明されていません。

また、IAS第18号では、使用权の取得者が当該権利を自由に利用することを認め、許諾者が残りの履行義務を有していない解約不能契約に基づく固定金額についての権利の配分は実質的に販売であると示されています（例えば、使用权の許諾者が引渡後の義務を有していない場合のソフトウェアの使用についてのライセンス契約、又は使用权の許諾者が配給業者に対する支配を有さず、興行収入から追加的な収益を受け取ることを見込んでいない市場で映画フィルムを上映する権利の付与など）。

したがって、IFRS第15号とIAS第18号の両方では、継続的な義務の存在は重大な判断要因となります。

得る顧客の能力は、企業の活動により著しく影響を受けることはありません。ただし、当該知的財産の形態又は機能性が著しく変化した場合を除きます。これらの条件が存在しない場合、約束はライセンスが供与される時点で存在する知的財産の使用权です。この場合には、

履行義務は、財の販売と同様に一時点で充足されます。IFRS第15号では、契約における他の約束、時間、地域又は使用に対する制限及び企業が知的財産に対して有効な特許を有するという保証については、こうした判定を行う際に考慮しないと説明しています。

返品権及び買戻し義務

企業は財を販売し、次の事項も行う場合があります：

- 資産を返品する権利を顧客に付与する。
- 資産を買戻すオプション（買戻し契約）を約束又は獲得する。

実務上の留意点—製品の交換

顧客がある製品を同じ種類、品質、状態及び価格の別の製品と交換すること（例えば、別の色又はサイズのものとの交換）は、IFRS第15号の目的上は返品とは考えません。

返品権付きの販売

契約の中には、企業が製品の支配を顧客に移転するとともに、その製品をさまざまな理由（製品への不満など）で返品して次の組合せのいずれかを受ける権利を顧客に付与するものがあります：

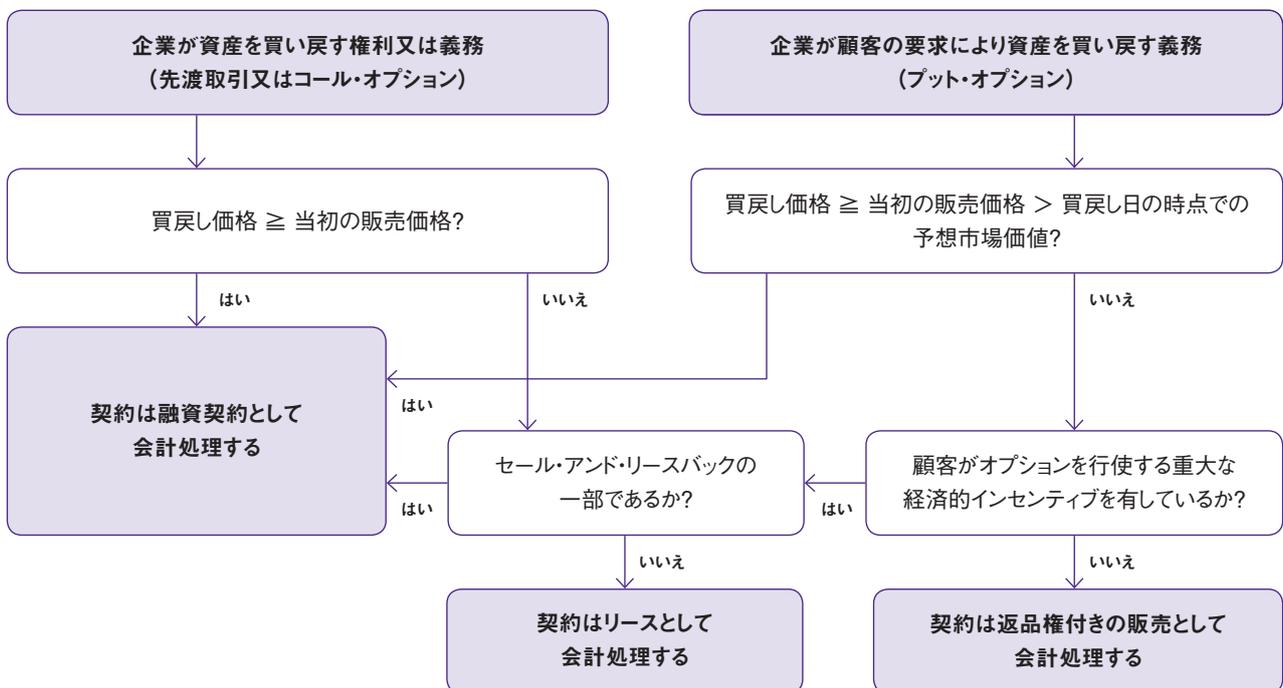
- 支払った対価の全額又は一部の返金
- 企業に対して負っているか又は負う予定の金額に適用することのできる値引
- 別の製品への交換

概して、企業は、返品の見込みを差し引いて、これらの契約に関する収益を認識します。そのためには、次の金額を認識します：

- 返品の見積りを控除した販売製品の収益（変動対価に関するガイダンスを適用する）
- 返金負債
- 回収コストを控除した棚卸資産の帳簿価額で当初測定した資産及び対応する売上原価の修正

返金負債と資産は、各報告期間末に見込みの変動についての見直しを行い、それに対応する調整を収益（又は収益の減額）として認識します。

買戻し契約



買戻し契約

企業は、資産を販売するとともに、当該資産(又は当該資産と実質的に同じ資産もしくは当初に販売した資産を構成部分とする別の資産)を買戻すことを約束するか又は買い戻すオプションを有する契約を締結する場合があります。

企業は、会計処理(例えば、先渡取引、コール又はプット・オプション)を決定するにあたり、当該資産を買い戻す約束の形態を評価する必要があります。

契約に先渡取引(企業が買い戻す義務)又はコール・オプション(企業が買い戻す権利)が含まれている場合には、企業は当該契約を(1)当該資産を当初の販売価格よりも低い金額で買い戻せるか又は買い戻さなければならない場合にはリースとして、又は(2)当該資産を当初の販売価格と同額以上の金額で買い戻せるか又は買い戻さなければならない場合には融資契約として会計処理します。

顧客が、資産を当初の販売価格よりも低い金額で買い戻す(プット・オプション)よう企業に対して要求する権利を付与されている場合には、企業は、顧客が当該権利を行使する重大な経済的インセンティブを有しているかどうかを評価します。この評価では、買戻し価格と買戻し日の時点での予想市場価値との関係を含め、さまざまな要因を考慮します。買戻し価格が資産の市場価値を大幅に超えると見込まれる場合には、重大な経済的インセンティブが存在しています。その場合に、当該契約はリースとして会計処理します(顧客は実質的に、当該資産を一定期間にわたって使用する権利について企業に支払っているため)。ただし、当該契約がセール・アンド・リースバックの一部である場合を除きます(下記をご覧ください)。

顧客がプット・オプションを行使する重大な経済的インセンティブを有していない場合には、企業は当該契約を返品権付きの販売として会計処理します(上記のガイダンスをご覧ください)。

実務上の留意点—IFRS第13号「カスタマー・ロイヤルティ・プログラム」との比較

IFRS第15号の本領域におけるガイダンスは、IFRIC第13号(廃止)と同じ問題を取り扱っています。新たなガイダンスはIFRIC第13号のものとおおむね類似しており、多くのロイヤルティのスキームの会計処理に与える実務上の影響はほとんどあるいは全くないと予想されます。

しかし、IFRS第15号では次の事項を行っています：

- より広範な契約を取り扱っている(IFRIC第13号の目的上、「プログラム」としてみなされないことのある個々の値引きなど)。
- そのような契約が「重要な権利」である場合におけるガイダンスがより多く示されている。
- 取引価格の配分に関するより詳細な要求事項が含まれている。

契約により顧客にプット・オプションが付与されており、資産の買戻し価格が当初の販売価格以上であり、かつ、資産の予想市場価値よりも高い場合には、当該契約は融資契約であると考えられます。企業は、当該資産の認識を継続し、当該資産の当初の販売価格で当初測定された負債を認識します。

セール・アンド・リースバック取引

当初の販売価格よりも低い行使価格を有するプット・オプションが付されたセール・アンド・リースバック取引は、プット・オプションの保有者が当該オプションを行使する重大な経済的インセンティブを有している場合には、リースではなく金融取引として会計処理します。

追加的な財又はサービスに対する顧客の選択権

企業は財又はサービスを販売するとともに、追加的な財又はサービスを無料又は値引価格で取得するオプション(例えば、販売インセンティブ、顧客特典クレジットもしくはポイント、契約更新オプション又はその他の値引)を顧客に提供することがあります。そのようなオプションは、「重要な権利」を表す場合、かつ、その場合にのみ、IFRS第15号の目的上の履行義務です。次の事項は重要な権利とはみなされません：

- 顧客が契約を締結せずに受けることのできる値引又はその他の権利

- 当該財又はサービスについて、その顧客階層にその地域又は市場において通常与えられる範囲の値引
- 当該財又はサービスについての独立販売価格を反映する価格で追加的な財又はサービスを取得するオプション

顧客のオプションが重要な権利である場合には、企業は、取引価格の一部を独立販売価格の比率に基づいて当該履行義務に配分しなければなりません。独立販売価格が直接的に観察可能ではないことも多く、その場合には、見積る必要があります。その見積りは、顧客がオプションの行使時に得であろう値引を次の両方について調整したものを反映しなければなりません：

- 顧客がオプションを行使することなしに受けることのできる値引
- オプションが行使される可能性

顧客のオプションに配分された収益は、当該オプションの行使時又は失効時に認識します。

また、IFRS第15号では、事前合意された条件で契約を更新する一部の顧客の権利に適用される実務上の便法も提供しています。そのような場合には、企業は、提供すると予想される財又はサービス及びそれに対応する予想対価を参照して、取引価格を当該オプションに係る財又はサービスに配分することが認められています。

表示及び開示

表示

IFRS第15号では、企業は、報告日における契約を財政状態計算書において、企業の履行と顧客の支払との関係に応じて、契約負債、契約資産又は債権として表示します。

顧客が対価を支払った場合、又は報告日時点で支払期限が到来したが、企業が財又はサービスを移転することによる履行義務をまだ充足していない場合には、企業は契約を契約負債として表示します。反対に、企業が報告日時点で財又はサービスを移転したが、顧客がまだ支払っていない場合には、企業は契約資産又は債権のいずれかを認識します。企業は、対価に対する権利が時の経過以外の何かを条件としている場合には契約資産を認識し、そうでない場合には債権を認識します。

開示

IFRS第15号では、顧客との契約に関する多くの新しい開示が要求されます。次の表ではその概要を説明しています。

開示

開示の領域	要求事項の概要
一般	<ul style="list-style-type: none"> 顧客との契約から認識した収益(他の源泉と区別する) 債権又は契約資産についての減損損失
収益の分解	<ul style="list-style-type: none"> 収益及びキャッシュ・フローの性質、金額、時期及び不確実性を描写する区分 財務諸表利用者がIFRS第8号「事業セグメント」に従って、報告セグメントについて開示される収益情報との関係を理解できるようにするための十分な情報
契約残高に関する情報	<ul style="list-style-type: none"> 契約資産、契約負債及び債権の期首残高と期末残高(区分して表示していない場合)を含めること 当期に認識した収益のうち期首現在の契約負債に含まれていたもの、及び過去の期間に充足した(全部又は部分的に)履行義務による収益 履行義務の充足の時期と支払時期の関係の説明 契約資産及び契約負債の残高の重大な変動の説明
履行義務に関する情報	<ul style="list-style-type: none"> 企業が履行義務を充足する通常の時点 重大な支払条件 財又はサービスの内容 返品及び返金の義務並びに類似の義務 製品保証及び関連する義務の種類 期末に残存する履行義務に配分した取引価格の総額*
契約の獲得又は履行のためのコストから認識した資産	<ul style="list-style-type: none"> 資産化したコストを算定する際に行った判断 使用した償却方法 主要区分別の期末残高及び償却費

* (i) 履行義務が、当初の予想期間が1年以内の契約の一部であるか又は(ii) 企業の履行が顧客の価値に直接対応するときに請求する権利を有している金額で収益を認識するという、実務上の便法を企業が適用する場合には要求されない。

発効日及び経過措置

IFRS第15号は2018年1月1日以後開始する事業年度に適用されます。早期適用は認められます。

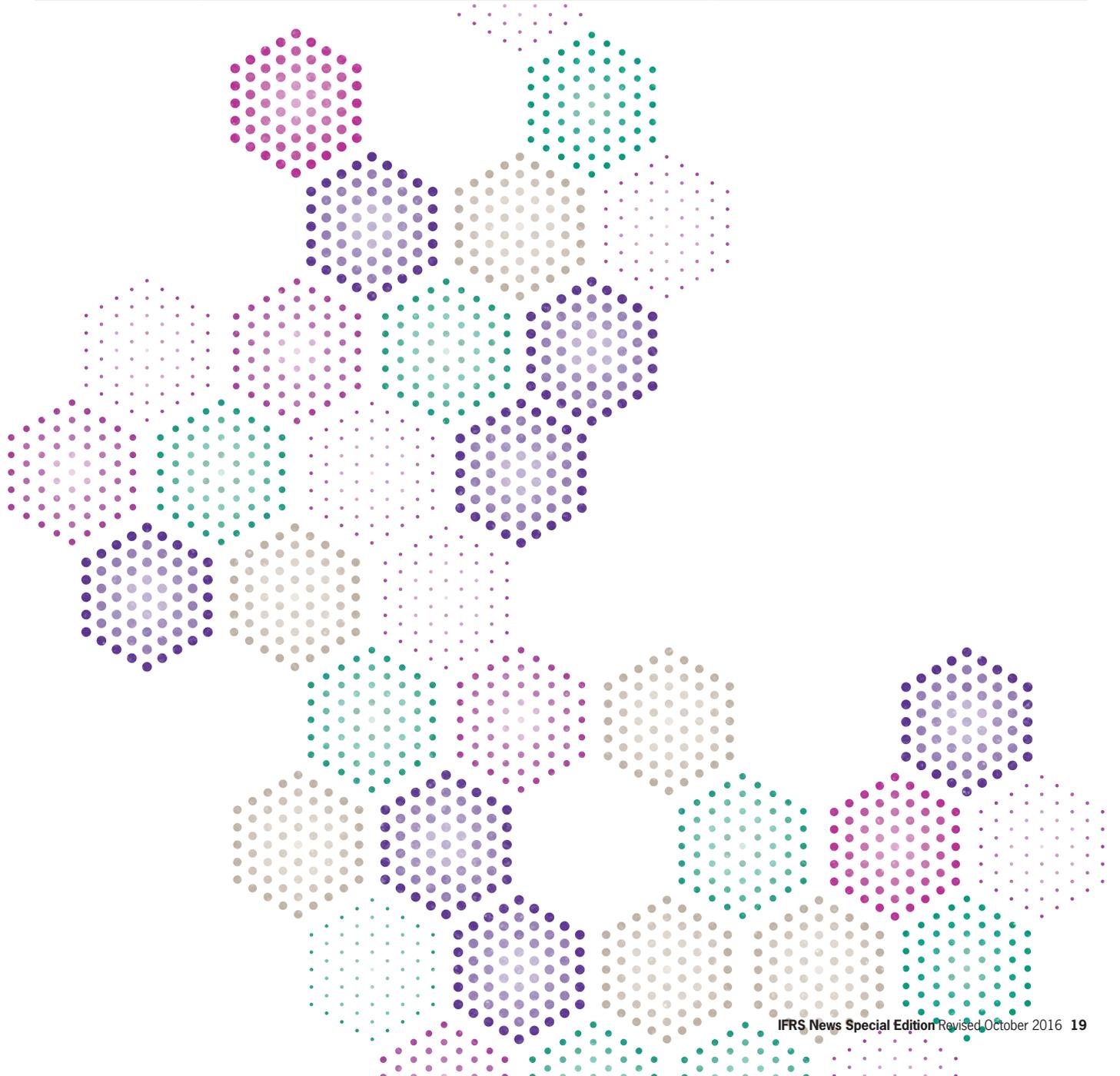
企業は、次のいずれかの方法で新しい収益基準を適用することを要求されます：

- 一部の実務上の便法に従い、表示する過去の各期間に遡及して

- 当期に認識した初度適用による累積的影響を認識するとともに、遡及して

企業が当期のみを修正再表示することを選択する場合には、適用初年度に次の追加的な開示を行うことを要求されます：

- 財務諸表の表示科目、新たな収益基準の適用による当期への影響
- 著しい影響の理由の説明





Grant Thornton

An instinct for growth™

太陽有限責任監査法人

© Grant Thornton Taiyo LLC

“グラントソントン”は、保証、税務及びアドバイザー・サービスをクライアントに提供するグラントソントンのメンバーファームのブランドで、文脈上は一つ又は複数のメンバーファームを表します。グラントソントン・インターナショナル・リミテッド (GTIL) とメンバーファームは世界的なパートナーシップ関係にはありません。GTIL と各メンバーファームは別個の法人です。各種サービスはメンバーファームが独自に提供しています。GTIL はその名称で一切サービスを提供しません。GTIL とメンバーファームは、相互に代理せず、義務を負うこともなく、相互の作為又は不作為についての債務はありません。